

DECIZIA nr. 71 / 2006

I. În susținerea contestației, S.C. xxx S.R.L. precizează următoarele:

1 – Referitor la suma de xxx RON reprezentând diferențe impozit pe profit, se menționează că în conformitate cu prevederile O.M.F. nr. 1784/2002 dată pentru aprobarea precizărilor privind unele măsuri referitoare la încheierea exercițiului financiar pe anul 2002 și a Regulamentului de aplicare a Legii contabilității aprobat prin H.G. nr. 704/1993, la data de 31.12.2002, contul 1514 – provizioane pentru pierderi din diferențe de curs valutar, prezenta în sold suma de xxx RON.

Acest sold are următoarea proveniență:

- sold la data de 31.12.2001 – xxx RON,
- provizioane constituite în semestrul I 2002 – xxx RON, deductibile fiscal în conformitate cu prevederile H.G. nr. 335/1995,
- provizioane constituite în semestrul II 2002 – xxx RON,
- anulări de provizioane în cursul anului 2002 – xxx RON.

Deoarece de la data de 01.01.2003 s-a abrogat Regulamentul de aplicare a Legii contabilității aprobat prin H.G. nr. 704/1993, și a intrat în vigoare prevederile O.M.F. nr. 306/2002 privind aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, contestatoarea a efectuat înregistrările contabile: 117=476 și 1514=117 cu suma de xxx RON, astfel încât cele trei conturi s-au soldat.

Se consideră eronată interpretarea dată de organul de control a legislației în vigoare, deoarece prin considerarea ca nedeductibile din profitul impozabil a provizioanelor constituite anterior datei 30.06.2002, când a fost abrogată O.G. nr. 335/1995 privind regimul constituirii, utilizării și deductibilității fiscale a provizioanelor, se încalcă principiul de drept ce consfințește neretroactivitatea aplicării legii.

În ce privește provizioanele pentru pierderi din diferențe de curs valutar aferente semestrului II 2002, acestea au fost constituite în baza prevederilor H.G. 859/2002 pentru aprobarea instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit și a H.G. nr. 22/2003, care modifică și completează H.G. nr. 859/2002.

În concluzie, se constată că organul fiscal a aplicat în mod tendențios, numai o parte din legislația în vigoare pentru anul 2002, fapt care a dus la considerarea ca nedeductibile

din profitul impozabil a sumei de xxx RON, reprezentând provizioane pentru pierderi din diferențe de curs valutar.

2 – Referitor la suma de xxx RON reprezentând contribuții de asigurări sociale datorate de angajator, și a sumei de xxx RON reprezentând contribuții de asigurări sociale datorate de angajat, se precizează următoarele:

În fapt, ambele persoane încadrate cu convenție civilă în anul 2001, și care au realizat venituri cumulate în anul 2001 peste nivelul a trei salarii minime pe economie, aveau calitatea de asigurat, astfel:

- dl. xxx era asigurat conform art. 5, alin. 1, pct. IV, lit. a) din Legea nr. 19/2000, așa cum rezultă din declarația dată pe propria răspundere, și copia cărții de muncă anexate contestației,

- dl. xxx a fost medic de familie și era asigurat conform art. 5, alin. 1, pct. IV, lit. d) din legea nr. 19/2000, așa cum rezultă din copia Contractului de furnizare servicii medicale și asistență primară nr. xxx, anexat contestației.

În consecință se solicită admiterea contestației și anularea Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere nr. xxx emisă de D.G.F.P. Dolj.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxx încheiat de organele de control din cadrul DG.F.P. Dolj, s-au constatat următoarele:

1 – În luna decembrie 2003, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, și a dedus din profitul impozabil, cheltuieli cu provizioane pentru pierderi din diferențe de curs valutar, în sumă de xxx RON.

Deoarece H.G. nr. 335/1995, în care a fost reglementată deductibilitatea provizioanelor pentru pierderi din diferențe de curs valutar, a fost abrogată prin H.G. nr. 830/2002, în baza art. 9, alin. 7, lit. d, din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, s-a considerat ca nedeductibilă fiscal suma de xxx RON.

De asemenea, s-a constatat că în balanța lunii decembrie 2002, contul 1514 prezenta sold creditor, iar contul 476 prezenta sold debitor în sumă de xxx RON, reprezentând provizioane pentru pierderi din diferențe de curs valutar înregistrate pe cumulat până la 31.12.2002.

Organul de control a invocat prevederile O.M.F. nr. 306/2006, în care se precizează că începând cu data de 01.01.2003, provizioanele pentru pierderi din diferențe de curs valutar înregistrate la 31.12.2002 în creditul contului 1514 și în debitul contului 476, se preiau în rulajul contului 117 – rezultatul reportat. Astfel, s-a constatat că în urma acestei operațiuni contabile, nu mai există posibilitatea ca provizioanele înregistrate în soldul

creditor al contului 1514, considerate cheltuieli deductibile fiscal, să fie diminuate sau anulate în anul următor, prin înregistrarea lor la venituri.

În consecință, în baza pct. 82 din O.M.F. nr. 1784/2002 și a art. 9, alin. 7, lit. d, din Legea nr. 414/2002, s-a considerat că S.C. xxx S.R.L. nu avea dreptul să deducă din profitul impozabil suma de xxx RON, ca diferență între suma de xxx RON reprezentând provizioane pentru pierderi din diferențe de curs valutar înregistrate la 31.12.2002 în soldul creditor al contului 1514, și suma de xxx RON reprezentând provizioanele înregistrate în luna decembrie 2002.

2 – Din verificarea convențiilor civile pe anul 2001, s-a constatat că salariații xxx și yyy au realizat în anul 2001 venituri brute în sumă de xxx ROL și respectiv xxx ROL, superioare sumei de 12.445.959 ROL reprezentând trei salarii medii pe economie.

Deoarece S.C. xxx S.R.L. nu a prezentat declarațiile date de cei doi salariați pe propria răspundere, din care să rezulte că sunt încadrați cu contract de muncă la alt angajator, în baza prevederilor art. 5, alin. 1, pct. VI, art. 24, alin. 1 și art. 23, alin. 1, lit. a, din Legea nr. 19/2000 modificată și completată, s-au calculat diferențe de contribuții la asigurările sociale datorate de angajator în sumă de xxx RON, și diferențe de contribuții la asigurările sociale reținute de la asigurați în sumă de xxx RON.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, în raport cu dispozițiile legale referitoare la aceasta, și având în vedere motivele invocate de contestatoare, se rețin următoarele:

1 – Referitor la capătul de cerere privind suma de xxx RON reprezentând diferențe impozit pe profit, s-a reținut că în balanța de la 31.12.2002 a S.C. xxx S.R.L., contul 1514 – provizioane pentru pierderi din diferențe de curs valutar, prezenta în sold suma de xxx RON, care avea următoarea proveniență:

- sold la data de 31.12.2001 – xxx RON,
- provizioane constituite în semestrul I 2002 – xxx RON, deductibile fiscal în conformitate cu prevederile H.G. nr. 335/1995,
- provizioane constituite în semestrul II 2002 – xxx RON,
- anulări de provizioane în cursul anului 2002 – xxx RON.

A - În ceea ce privește provizioanele pentru pierderi din diferențe de curs valutar constituite **anterior datei de 30.06.2002**, la art. 4, alin. 6, lit. f) din **O.G. nr. 70/1994** privind impozitul pe profit, republicată în 1997, cu modificările și completările ulterioare, se menționează: (6) *În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt: [...] f) sumele pentru constituirea provizioanelor peste limitele legale.*

În același act normativ, la art. 35 se precizează: ***La propunerea Ministerului Finanțelor Publice, Guvernul va aproba regimul constituirii, utilizării și deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici și ale societăților bancare.***

La art. 1 din **H.G. nr. 335/1995** privind regimul constituirii, utilizării și deductibilității fiscale a provizioanelor, republicată în 1996, modificată prin H.G. nr. 326/2000, se menționează: *Agenții economici, persoane juridice, cu excepția societăților bancare și a instituțiilor financiare specializate, pot constitui următoarele provizioane deductibile fiscal: [...]*

b) provizioane pentru pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor în devize, evidențiate în contabilitatea agenților economici la sfârșitul fiecărui trimestru.

Creanțele și datoriile în devize se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României pentru ultima zi a trimestrului, față de data înregistrării acestora în contabilitate.

Pierderea netă se determină prin scăderea din diferențele nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor, a diferențelor favorabile aferente creanțelor.

Înregistrarea pe venituri a provizioanelor se efectuează pe măsura lichidării creanțelor și datoriilor în devize pentru care acestea au fost constituite.

Pentru trimestrul IV deducerea provizioanelor pentru pierderea netă se va efectua o dată cu definitivarea impozitului pe profit pentru anul fiscal expirat, până la termenul prevăzut pentru depunerea bilanțului contabil.

Începând cu data aplicării H.G. 830/2002, publicată în Monitorul Oficial nr. 606/15.08.2002, H.G. nr. 335/1996 republicată, cu modificările ulterioare, s-a abrogat.

De asemenea, din data de 01.07.2002, O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit a fost abrogată prin **Legea nr. 414/2002**, în care, la art. 35 se precizează:

(1) Prezenta lege intră în vigoare la data de 1 iulie 2002.

(2) Anul calendaristic 2002 va fi considerat compus din două exerciții fiscale. Primul exercițiu fiscal cuprinde perioada 1 ianuarie - 30 iunie 2002, în care se vor aplica prevederile Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și celelalte acte normative în vigoare, incidente. Al doilea exercițiu fiscal cuprinde perioada 1 iulie - 31 decembrie 2002, în care se vor aplica prevederile prezentei legi.

În același sens, la pct. 35.1 din **H.G. nr. 859/2002** pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, se menționează:

35.1. Potrivit art. 35 alin. (2) din lege, anul calendaristic 2002 va fi considerat

compus din două exerciții fiscale.

Pentru perioada 1 ianuarie - 30 iunie 2002 se au în vedere următoarele:

a) contribuabilii obligați la plata impozitului pe profit calculează și varsă impozitul potrivit reglementărilor Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

b) pentru determinarea profitului impozabil se folosesc datele din bilanța de verificare de la data de 30 iunie 2002;

c) la calculul impozitului pe profit se au în vedere scutirile sau reducerile de impozit pe profit în conformitate cu actele normative în vigoare la data de 30 iunie 2002;

d) deductibilitatea provizioanelor conform Hotărârii Guvernului nr. 335/1995 privind regimul constituirii, utilizării și deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici și societăților bancare, republicată, cu modificările ulterioare. [...]

Prin urmare, este nelegală măsura dispusă de organul de control de a considera ca nedeductibile fiscal provizioanele în sumă de xxx RON, constituite de S.C. xxx S.R.L. anterior datei de 30.06.2002, aflate în componența soldului contului 1514 – provizioane pentru pierderi din diferențe de curs valutar, la data de 31.12.2002. În mod normal, organul de control trebuia să împartă anul 2002 în două exerciții fiscale, și să considere suma de xxx RON deductibilă fiscal, deoarece provizionul a fost constituit în conformitate cu prevederile H.G. nr. 335/1996 republicată, cu modificările ulterioare.

B - Referitor la provizioanele pentru pierderi din diferențe de curs valutar constituite de contestatoare **ulterior datei de 30.06.2002**, la art. 9, alin 7 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, se menționează: (7) *Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt: [...]* ***d) sumele utilizate pentru constituirea provizioanelor peste limitele stabilite prin hotărâre a Guvernului [...].***

Conform prevederilor pct. 35.2 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, aprobate prin **H.G. nr. 859/2002**, *diferențele favorabile de curs valutar, respectiv nefavorabile, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriiilor în valută, înregistrate în contabilitate la data schimbării sistemului contabil în contul "Rezultatul reportat", ca urmare a retratării sau transpunerii, sunt venituri impozabile, respectiv cheltuieli deductibile la data încasării/plății acestora, pentru perioada retratăă sau transpusă. Nu sunt deductibile diferențele nefavorabile de curs valutar pentru care au fost constituite provizioane deductibile fiscal potrivit legii.*

Menționăm că retratarea conturilor de diferențe de curs s-a realizat în urma aplicării Reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F. nr. 94/2001, începând cu situațiile financiare ale anului 2000, de către un număr limitat de societăți comerciale, iar

transpunerea s-a realizat în urma aplicării Reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F. nr. 306/2002, intrat în vigoare **începând cu data de 01.01.2003**, pentru societățile comerciale care nu au intrat sub incidența O.M.F. nr. 94/2001.

În urma retratării sau transpunerii, provizioanele constituite pentru diferențe de curs valutar conform Reglementărilor contabile cuprinse în Regulamentul aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993 de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991 (contul 1514), precum și diferențele din conversie (contul 476, respectiv contul 477), se închid prin includerea în rezultatul reportat (contul 117).

Legiuitorul a tratat diferențele din conversie înregistrate în conturile 476 și 477 în mod diferit, deoarece în conformitate cu prevederile art. 1 din H.G. nr. 335/1995, constituirea provizioanelor din diferențe de curs valutar era facultativă. Prin urmare, sumele reprezentând diferențe din conversie înregistrate anterior datei de 31.12.2002 în conturile 476 și 477, și retratate/transpuse în rezultatul reportat,

- în cazul în care nu s-au constituit provizioane deductibile fiscal, urmează să fie deduse, respectiv impozitate, la momentul plății/încasării datoriilor/creanțelor respective,

- iar în cazul în care s-au constituit provizioane deductibile fiscal, acestea nu vor mai fi deduse în anul curent, deoarece **aceste cheltuieli au fost deductibile în perioada în care au fost constituite provizioanele deductibile.**

Până aici am studiat modul de tratare a provizioanelor din diferențe de curs valutar, anterior și respectiv ulterior datei de 31.12.2002, observând că de la 01.01.2003 nu se mai pot constitui aceste provizioane. Se pune problema dacă contestatoarea avea dreptul de a constitui provizioane în perioada 01.07.2002 – 31.12.2002, și de a deduce fiscal aceste provizioane, după abrogarea H.G. nr. 335/1995 privind regimul constituirii, utilizării și deductibilității fiscale a provizioanelor, republicată în 1996, modificată prin H.G. nr. 326/2000.

La pct. 22 din **O.M.F. nr. 1784/2002** pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la încheierea exercițiului financiar pe anul 2002, se menționează: *Creanțele și datoriile în valută existente la data de 31 decembrie 2002, se reflectă în contabilitate la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României pentru acea dată, și se evidențiază astfel: [...] b) în conturile 476 "Diferențe de conversie - activ", respectiv 477 "Diferențe de conversie - pasiv", [...]. Aceste persoane juridice constituie provizioane pentru pierderi din diferențe de curs valutar la nivelul sumelor înregistrate în contul 476 "Diferențe de conversie - activ".*

Prin urmare, dacă la art. 1 din H.G. nr. 335/1995, se menționa că agenții economici persoane juridice, **pot constitui provizioane din diferențe de curs valutar deductibile**

fiscal, prin O.M.F. nr. 1784/2002 constituirea provizioanelor din diferențe de curs valutar a devenit obligatorie, la nivelul sumelor înregistrate în contul 476.

Pentru a reglementa deductibilitatea fiscală a provizioanelor constituite, la art. 2, pct. 10 din **H.G. nr. 22/2003** dată pentru abrogarea unor dispoziții legale, precum și pentru modificarea și completarea unor metodologii contabile și fiscale, se menționează:

Art. 2 - Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 859/2002, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 640 din 29 august 2002, se modifică și se completează după cum urmează: [...] 10. Punctul 35.2 se completează cu un nou alineat cu următorul cuprins:

*Contribuabilii care înregistrează în situațiile financiare la 31 decembrie 2002 provizioane pentru diferențe nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor în devize, potrivit Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993, **deduc din punct de vedere fiscal cheltuiala cu provizionul la nivelul pierderii nete din diferențe de curs.***

În consecință, este nelegală măsura dispusă de organul de control, de a considera ca nedeductibile fiscal provizioanele din diferențe de curs valutar în sumă de xxx RON, constituite de S.C. xxx S.R.L. și aflate în soldul contului 1514.

Deoarece provizioanele trebuiau constituite la nivelul datoriilor în valută existente la data de 31.12.2002, transformate în lei la cursul de schimb comunicat de B.N.R. pentru acea dată, urmează a se desființa Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere nr. xxx pentru acest capăt de cerere, urmând a se efectua o nouă inspecție fiscală pentru a verifica modul de constituire a provizioanelor din diferențe de curs valutar, impozitul pe profit, și a recalcula majorările de întârziere, penalitățile de întârziere și dobânzile aferente.

2 – Referitor la suma de xxx RON reprezentând contribuții de asigurări sociale datorate de angajator, și a sumei de xxx RON reprezentând contribuții de asigurări sociale datorate de angajat, în Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, intrată în vigoare începând cu data de 1 aprilie 2001 se precizează următoarele:

*Art. 5 (1) În sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii: [...] VI. persoanele care desfășoară activități **exclusiv pe bază de convenții civile de prestări de servicii și care realizează un venit brut pe an calendaristic echivalent cu cel puțin 3 salarii medii brute pe economie.***

*Art. 6 (4) Persoanele care desfășoară activități pe bază de convenții civile de prestări de servicii au **obligația să declare angajatorului, pe propria răspundere, dacă sunt încadrate cu contract individual de muncă la alt angajator.***

Art. 22 (1) *Calculul și plata contribuției de asigurări sociale, datorată de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I, II și VI și de angajatorii acestora, se fac lunar de către angajatori.*

Art. 26 (1) *Contribuția de asigurări sociale nu se datorează asupra sumelor reprezentând: [...] d) sumele obținute în baza unei convenții civile de prestări de servicii sau executări de lucrări de către persoane care au încheiate contracte individuale de muncă.*

În același sens, la lit. A, pct. 6 din Ordinul M.M.S.S. nr. 340/2001, pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, publicat în M. Of. nr. 237/10.05.2001, se menționează: 6. *Persoanele care la data intrării în vigoare a legii desfășoară activități pe bază de convenții civile de prestări de servicii au obligația ca în termen de 15 zile de la publicarea prezentelor norme în Monitorul Oficial al României, Partea I, să declare angajatorului dacă sunt încadrate cu contract individual de muncă la alt angajator. Modelul declarației este prezentat în anexa nr. 2. Persoanele care după data de 1 aprilie 2001 desfășoară activități pe bază de convenții civile de prestări de servicii, fac această declarație o dată cu încheierea convenției.*

Din actul de control contestat, rezultă că salariații xxx și yyy au realizat în anul 2001 venituri brute în sumă de xxx ROL și respectiv xxx ROL, superioare sumei de 12.445.959 ROL reprezentând trei salarii medii pe economie.

În contestația formulată, S.C. xxx S.R.L. precizează că ambele persoane încadrate cu convenție civilă, și care au realizat venituri cumulate în anul 2001 peste nivelul a trei salarii minime pe economie, aveau calitatea de asigurat, astfel:

- dl. xxx era asigurat conform art. 5, alin. 1, pct. IV, lit. a) din Legea nr. 19/2000, respectiv era asociat unic la o altă societate comercială, așa cum rezultă din declarația dată pe propria răspundere, și copia cărții de muncă anexate contestației, iar

- dl. yyy a fost medic de familie și era asigurat conform art. 5, alin. 1, pct. IV, lit. d) din legea nr. 19/2000, respectiv desfășura activități independente, așa cum rezultă din copia Contractului de furnizare servicii medicale și asistență primară nr. xxx, anexat contestației.

Datorită faptului că cei doi salariați nu erau încadrați cu contract individual de muncă la alt angajator, așa cum prevăd actele normative mai sus menționate, S.C. xxx S.R.L. datorează suma de xxx RON reprezentând C.A.S. angajator, suma de xxx RON reprezentând C.A.S. angajat, precum și majorările de întârziere, dobânzile și penalitățile aferente, urmând a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere.

Având în vedere cele prezentate în dosarul cauzei, considerentele și normele legale prezentate în susținere, în temeiul art. 186 alin. 1 din O.G. nr. 92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. xxx S.R.L. Craiova, și menținerea măsurilor stabilite de organele de control, pentru următoarele sume:

- xxx RON – contribuția de asigurări sociale datorată de angajator,
- xxx RON – accesorii aferente CAS angajator (majorări de întârziere, dobânzi și penalități de întârziere),
- xxx RON – contribuția de asigurări sociale datorată de angajat,
- xxx RON – accesorii aferente CAS angajat (majorări de întârziere, dobânzi și penalități).

- desființarea parțială a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere nr. xxx, pentru următoarele sume:

- xxx RON – diferențe impozit pe profit,
- xxx RON – accesorii aferente impozitului pe profit (majorări de întârziere, dobânzi și penalități de întârziere)

urmând ca pentru acest capăt de cerere să se încheie un nou act administrativ fiscal, care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.